

UNA PROPUESTA PARA CONFIGURAR EL RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN DE LA EMPRESA*

*Francisca Piedra Herrera
Margarita Mesa Mendoza
Pedro Manuel Balboa la Chica***

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es presentar la configuración del resultado de la explotación de la empresa en el marco de una de las teorías que han sido formuladas por la doctrina para su cálculo, en la denominada teoría monista potencial, diferenciándolo atendiendo a las funciones básicas que se desarrollan en cualquier unidad económica de producción. Para ello, en primer lugar, exponemos los planteamientos de la referida teoría, a fin de deducir la filosofía subyacente en la misma. Posteriormente, se propone la configuración del resultado en la Contabilidad Externa y en la Contabilidad Interna, sintetizándola en unos esquemas contables, de los que se deducen un conjunto de expresiones analíticas que son las que permiten poner de manifiesto la utilidad y relevancia de la información que se desprende del proceso de cálculo del resultado de la explotación siguiendo la teoría monista potencial.

PALABRAS CLAVES: resultado de la explotación, teoría monista potencial

Código UNESCO: 5303 Contabilidad Económica

ABSTRACT

The object of this paper is to present the operating result configuration on the base of the so called *monista potencial* theory, but discriminated according to the basic functions performed in a firm. To fulfil the aim, firstly we explain the basis of this theory to propose the result configuration in Financial Accounting and Cost Accounting. We have synthesized the result computation in several schemes of accounts that allow us to determinate a set of analytic expressions. These expressions help to show the importance and usefulness of the information derived from the application of the studied theory.

KEY WORDS: operating result, monista potencial theory, dualism.

1. INTRODUCCIÓN

Configurada la empresa como un sistema compuesto por los subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión, el diseño de la estructura formal del modelo

(*) Original recibido en febrero de 2002 y revisado en diciembre de 2004.

(**) Profesores del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

contable que permita el conocimiento de la circulación de valor en la misma conlleva la elección previa del criterio de delimitación de tales subsistemas. En este sentido, caben, en principio, dos posibilidades: que el modelo tenga estructura formal unitaria, o que se configure como un conjunto de modelos interconectados, fruto de una partición del modelo global sobre la base de considerar los referidos subsistemas empresariales. Ello conduce a lo que se ha dado en conocer por Contabilidad Monista y Contabilidad Pluralista, respectivamente.

El modelo desarrollado por la práctica contable española se inserta en el marco de una de las combinaciones pluralistas, en concreto, en la forma dual tradicionalmente conocida por *dualismo clásico, convencional o de Schneider*, que opta por considerar de forma diferenciada el subsistema de Producción respecto de los subsistemas de Financiación, Inversión y Desinversión, efectuándose su tratamiento contable en la Contabilidad Interna y en la Contabilidad Externa, respectivamente.

Prestando atención a la configuración del resultado de la explotación de la empresa en el modelo contable oficial español puede observarse cómo la filosofía que subyace en la misma es la del enfoque conocido por *monismo real*. En él se concibe el resultado como único, pero susceptible de calcularse dicotómicamente. Su determinación puede tener lugar, en cada uno de los ámbitos de la empresa, interno y externo, surgiendo, de este modo, el resultado externo y el resultado interno, que una vez analizadas las diferencias de cálculo y de computación o no de ciertos valores (salario del empresario, interés del capital propio, diferentes tipos de amortización en el ámbito interno y externo, etc.) tienen que resultar idénticos¹.

Sin embargo, tal filosofía no es la única posibilidad existente para el cálculo del resultado de la explotación, sino que la doctrina ha formulado otras teorías o enfoques, como la denominada por el profesor Calafell (1970) como *teoría monista potencial*.

A pesar de los años transcurridos desde que el citado profesor formuló esta teoría, todos los desarrollos realizados en torno al resultado de la explotación se han enmarcado en el enfoque monista real, quizás porque ha sido éste el que se ha generalizado en la práctica contable europeo-continental. Es tan amplio el abanico de posibilidades informativas que ha proporcionado el desarrollo del enfoque monista real que bien justifica el interés de analizar qué posibilidades ofrece la determinación del resultado de la explotación en el marco de otras teorías o enfoques.

En esta línea, constituye nuestro propósito en el presente artículo abordar, desde un punto de vista teórico, el estudio del proceso de configuración del resultado externo e interno bajo los fundamentos de la concepción monista potencial, al objeto de analizar las posibilidades informativas que la adopción de este enfoque puede proporcionarnos.

(1) Obviamente deben coincidir el resultado externo de la explotación y el resultado interno. A este respecto, hemos de señalar que si bien, tras realizar los ajustes pertinentes de cómputo de magnitudes, el resultado generado por la Contabilidad Externa siguiendo el Plan General de Contabilidad de 1990 no coincide con el obtenido en la Contabilidad Interna en el marco del único modelo oficial existente en la actualidad, no puede plantearse que la filosofía que reina en el proceso sea otra distinta a la del enfoque monista real, pues la diferencia deviene de la inclusión en el resultado externo de magnitudes ajenas a la misma, circunstancia ésta derivada exclusivamente de no configurar el resultado tradicionalmente calificado de la explotación por los tratadistas contables.

2. LA TEORÍA MONISTA POTENCIAL: SUS FUNDAMENTOS

No cabe duda alguna que a la obtención de la magnitud resultado de un período contribuye todo el conjunto de actividades que tienen lugar en la empresa, impliquen una relación con el mundo externo o una actuación en sí misma. De hecho, la gestión llevada a cabo durante un determinado período en el desarrollo de una de las funciones empresariales puede verse ayudada o perturbada por la gestión realizada en cualquiera de las otras. Así, por ejemplo, puede darse el caso que una explotación no sea del todo rentable como consecuencia de no conseguir colocar en el mercado la suficiente producción. Es por ello que la teoría monista potencial, partiendo de la unicidad del resultado de la empresa, extiende el concepto de resultado interno a la producción acabada en el período y no a la producción vendida o colocada, que puede ser de lo acabado en el período o en períodos anteriores.

Desde tal perspectiva, el resultado determinado en la contabilidad externa o financiera -resultado externo- sería el resultado real o repartible, y el resultado determinado en la contabilidad interna o analítica -resultado interno- se configura como un resultado potencial, coincidiendo con aquél tan solo cuando la producción acabada en el período sea igual a la vendida en el mismo.

De esta forma, nada parece impedir que su configuración en el ámbito externo se lleve a cabo siguiendo el mismo proceso que en el enfoque monista real. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto al proceso de determinación y cálculo del resultado interno, toda vez que, concebido éste como un resultado potencial, ostentará una configuración cualitativa y cuantitativa diferente a la determinada en el marco de dicho enfoque.

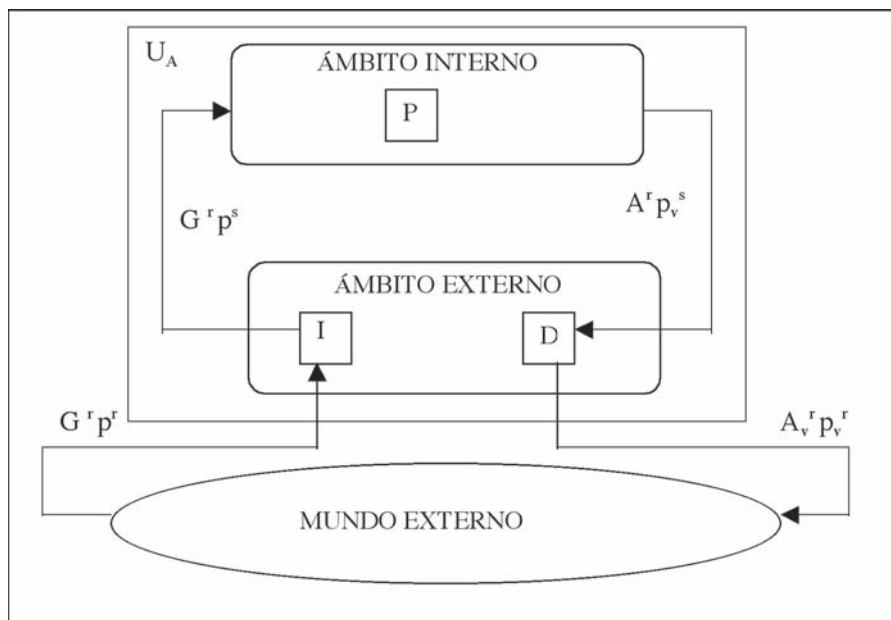
Admitiendo, pues, que la configuración del resultado externo no ha de variar necesariamente, puede fácilmente deducirse que, con independencia del carácter de las magnitudes utilizadas, el resultado determinado en la contabilidad interna representará aquél que la empresa podría haber obtenido si todo lo producido en el período se hubiese vendido, siendo posible, además, llegar a obtener el resultado real de la misma.

Sin embargo, el enfoque monista potencial va más allá de la estricta determinación del resultado potencial de la empresa, posibilitando la captación, reflejo y medición de las diferencias que a la gestión de cada ámbito compete. Para ello, las imputaciones del ámbito externo al interno se realizarán a precios convenidos, lo que permitirá separar a priori las diferencias económicas (diferencias en precios) de las técnicas (diferencias debidas a la mayor o menor productividad lograda), siendo éstas últimas las que deberán captarse en el ámbito interno, pues son las únicas de las que debe responder técnicamente la gestión de producción de la empresa.

Y es que, siempre que el subsistema de producción -ámbito interno- haya llevado a cabo la producción programada en cantidad, calidad, consumo de factores y tiempo preestablecidos, su gestión no puede ser criticada. En el mismo sentido podríamos decir que siempre que el ámbito externo adquiera los factores y venda la producción a los precios establecidos para ello, la gestión de este ámbito tampoco podrá ser criticada.

Tal forma de actuar conlleva el conjunto de interrelaciones entre los subsistemas empresariales que mostramos en la figura 1, en la que suponemos una unidad económica $-U_A-$ que para el desarrollo de su actividad precisa adquirir los factores productivos, ya sean bienes o servicios, encajando los precios que resultan de su actuación en el sistema de precios del mercado de aprovisionamiento de los mismos, acto que compete al ámbito externo $-Inversión-$ y que constituye un flujo desde el mundo externo hacia él, implicando un gasto para la empresa ($G^r p^r$). Estos factores serán cedidos al ámbito interno $-Producción-$ para su oportuna aplicación en el proceso productivo, valorándose a los precios previamente prefijados ($G^r p^s$). Tras realizar su actividad productiva el ámbito interno cederá al externo $-Desinversión-$ la producción obtenida valorada a los precios previstos para su cesión ($A^r p_v^s$), pudiendo ya este ámbito realizar la venta, efectuando, así, el desencaje de precios mediante la actuación en el sistema de precios del mercado de venta de la referida producción, lo que conlleva un flujo desde la empresa hacia el mundo externo que implica un ingreso para la misma ($A_v^r p_v^r$).

FIGURA1
INTERRELACIONES DE UNA UNIDAD ECONÓMICA Y EL MUNDO ECONÓMICO EXTERNO, ASÍ COMO LAS DE SU ÁMBITO EXTERNO E INTERNO



Fuente: Elaboración propia.

3. LA DIFERENCIACIÓN DEL RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN EN EL MARCO DE LA TEORÍA MONISTA POTENCIAL

Aceptando que la aplicación del enfoque monista potencial debe permitir generar información de la estricta gestión que compete al ámbito interno de la empresa, la captación contable de la problemática de las unidades económicas de producción conlleva una variación respecto de los modelos contables configurados bajo el enfoque tradicionalmente adoptado (monismo real), pues la filosofía de partida es otra bien distinta.

Para ello, se requiere efectuar la oportuna diferenciación del resultado de la explotación atendiendo a los distintos subsistemas que definen la actividad económica de la empresa, de manera que la eficiencia o ineficiencia por parte de algún subsistema en el cumplimiento de las previsiones fijadas en los presupuestos de la empresa no repercuta en la gestión realizada por otro subsistema.

A este respecto, resulta preciso señalar que un subsistema es susceptible de generar un resultado en la medida en que se interprete como expresión del rendimiento llevado a cabo por el mismo durante un período determinado, por comparación de realizaciones y previsiones, teniendo sentido, por tanto, la diferenciación del resultado sólo en un marco predeterminado. Tal diferenciación no altera el montante final del resultado de la explotación, siendo diferente, no obstante, su proceso de configuración.

Para el propósito que nos guía en este trabajo, presentamos, a continuación, los modelos esquemáticos sintetizados de los procesos registrales asociados a la configuración del resultado de los ámbitos externo e interno en el marco de la teoría monista potencial pero diferenciando los distintos subsistemas empresariales, lo que nos va a permitir determinar un conjunto de expresiones analíticas que son las que nos servirán de base para analizar la información que emana de la misma. A tal fin, utilizaremos el cuadro de cuentas propuesto en el Plan General de Contabilidad de 1990² y el del Grupo 9/1978 como soporte instrumental para mostrar la representación de las problemáticas económico-financiera y económico-técnica, respectivamente.

Al objeto de simplificar los desarrollos analíticos consideraremos para efectuar la esquematización de los modelos, una empresa de carácter industrial en la que concurren las circunstancias siguientes³:

- A. Inexistencia de subactividad en la empresa.
- B. Inexistencia de productos semiterminados, subproductos, residuos y materiales recuperables.

(2) En adelante, PGC90.

(3) Tales consideraciones en ningún caso ponen en peligro la validez de las conclusiones obtenidas en cuanto a la información que se desprende de la adopción de la teoría objeto de estudio.

- C. No se realizan trabajos para la propia empresa ni se encargan trabajos a otras empresas.
- D. No se producen devoluciones de compras ni de ventas.
- E. No hay descuentos y similares por compras y ventas, con posterioridad a la factura.
- F. No se producen diferencias de inventario.
- G. No se producen pérdidas por créditos comerciales incobrables.
- H. No se dotan ni se aplican provisiones.
- I. No se sanean ni se incorporan gastos al activo.
- J. No se contemplan las operaciones en común.
- K. No se reciben subvenciones a la explotación.
- L. Sólo se han producido ingresos fruto del desarrollo de la actividad propia de la explotación.

3.1. Configuración del resultado externo: Diferenciación del resultado de inversión y desinversión

Para el análisis del proceso de configuración del resultado externo en el marco planteado, supondremos junto a las cuentas representativas de las diferentes clases de gastos e ingresos de la explotación previstas en el PGC90 y a las cuentas de variaciones de existencias, las cuentas: *Resultado de la actividad inversora*, *Resultado de la actividad desinversora*, *Diferencias de valoración de existencias*, *Control interno* y *Resultado de la explotación*.

Las cuentas representativas de gastos e ingresos, así como la de variación de existencias de productos terminados, no sufren alteración alguna respecto de su funcionamiento en el PGC90; las cuentas de variación de existencias de aprovisionamientos y de productos en curso de fabricación se cargan y abonan por los conceptos descritos en el PGC90, pero su funcionamiento difiere del mismo realizando la anotación correspondiente a sus saldos de forma independiente para las existencias iniciales y finales.

La cuenta *Resultado de la actividad inversora* se cargará durante el período por la valoración de las compras de materiales y otros aprovisionamientos imputables al ámbito interno, abonándose por los materiales y otros aprovisionamientos adquiridos computados sobre cantidades reales-precios previstos.

Por su parte, la cuenta *Resultado de la actividad desinversora* se abonará por el ingreso real correspondiente a las ventas realizadas en el período $-A_v^r p_v^{r-}$, cargándose por la producción realmente obtenida valorada al precio previsto de venta para el período, es decir, por el ingreso prospectivo correspondiente a la producción real obtenida en el período $-A^r p_v^{s-}$.

La cuenta *Diferencias de valoración de existencias* se cargará por las existencias iniciales de aprovisionamientos y productos en proceso de fabricación valoradas a su precio real de

adquisición o coste real de producción, según correspondan a aprovisionamientos $-AP_p^r p^r$ - o productos $-S_p^r k_p^{rs}$ -, respectivamente, así como por las existencias finales valoradas al precio previsto para los aprovisionamientos $-AP_f^r p^s$ - y al coste real-previsto⁴ para la producción en proceso $-S_f^r k_f^{rs}$ -. Asimismo, contendrá como partidas de abono las existencias iniciales valoradas a precio previsto (aprovisionamientos) $-AP_p^r p^s$ - y a coste real-previsto (productos) $-S_p^r k_p^{rs}$ -, así como las existencias finales valoradas a precio o coste real, según se refieran a aprovisionamientos $-AP_f^r p^r$ - o productos $-S_f^r k_f^{rs}$ -, respectivamente.

La cuenta *Control interno* contendrá como primera partida de cargo el valor de las existencias iniciales de aprovisionamientos (valoradas a los precios preestablecidos) y de producción en proceso (valoradas al coste real-previsto), cargándose, asimismo, por el valor previsto de las compras de bienes y servicios realizadas en el período. Se abonará por el ingreso previsto correspondiente a la producción real terminada en el período, así como por las existencias finales de aprovisionamientos y de productos en curso de fabricación.

Por su parte, la cuenta *Resultado de la explotación* se cargará o abonará, según proceda, por el saldo de las cuentas *Resultado de la actividad desinversora* $-Rad_{mp}^{s-}$, *Resultado de la actividad inversora* $-Rai_{mp}^{s-}$, *Control interno* $-CI_{mp}^{s-}$, *Variación de existencias de productos terminados* $-VS-$ y *Diferencias de valoración de existencias* $-DVE_{mp}^{rs-}$.

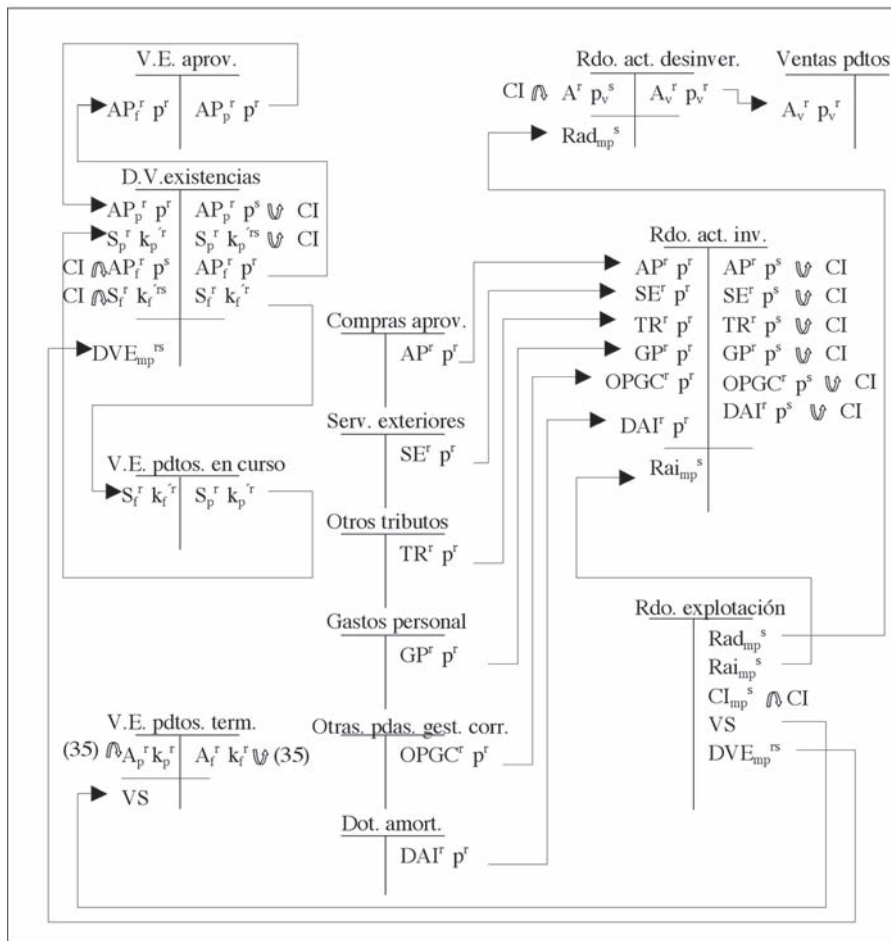
Todo ello como esquemáticamente se muestra en la figura 2⁵, en donde las magnitudes no denotadas hasta el momento indican:

- AP^r : Unidades reales de cantidad de materias primas y otros aprovisionamientos adquiridos durante el período.
- $A_p^r k_p^{rs}$: Unidades de cantidad de productos terminados en existencia inicial, valoradas a coste real de producción.
- $A_f^r k_f^{rs}$: Ídem en existencia final.
- SE^r : Servicios exteriores, en unidades de cantidad.
- TR^r : Otros tributos, en unidades de cantidad.
- GP^r : Gastos de personal, en unidades de cantidad.
- $OPGC^r$: Otras pérdidas de gestión corriente, en unidades de cantidad.
- DAI^r : Dotación de amortizaciones, en unidades de cantidad.
- p^r : Precio unitario real de la magnitud que le precede.
- p^s : Precio unitario estándar de la magnitud que le precede.

(4) Magnitud resultante de considerar los consumos de factores reales valorados a los precios previstos.

(5) Por razones de simplicidad esquemática, no hemos representado la cuenta *Control interno*, haciendo referencia a ella, no obstante, por simple inscripción de su notación al lado de sus respectivas contrapartidas. Asimismo, consideramos que todos los gastos de la explotación coinciden en sus montantes con el de las clases de coste del ámbito interno, pues en caso contrario no se incorporarían a la cuenta *Control interno*.

FIGURA 2
ÁMBITO EXTERNO. MODELO ESQUEMATIZADO DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN



Fuente: Elaboración propia.

Según se desprende de la figura 2, el resultado de la explotación del período en un modelo predeterminado $-RE_{mp}^s$ - vendrá dado por:

$$RE_{mp}^s = Rad_{mp}^s + Rai_{mp}^s + CI_{mp}^s + VS + DVE_{mp}^{rs}$$

desinversión respecto a la cantidad colocada en el mercado, la referida desviación debería ser corregida por la eficiencia o ineficiencia del subsistema de producción en la obtención de la cantidad de producción fijada como estándar para el período.

Como es sabido, el punto de partida para desarrollar la tarea de confeccionar los presupuestos de gestión en la empresa suele ser la fijación de la cantidad de producto que se espera vender durante el período presupuestado. Con esta información y con la política de stocks para el referido período se procede a estimar el plan de fabricación de la producción, siendo la producción que se prevé fabricar (A^s) igual a la que se espera vender (A_v^s), más la variación⁶ de stocks prevista para el período ($\partial^s A$)⁷:

$$A^s = A_v^s + \partial^s A$$

en cuya consecuencia:

$$A_v^s = A^s - \partial^s A$$

valor que sustituido en $p_v^s (A_v^s - A^r)$ nos da:

$$p_v^s (A_v^s - A^r) = p_v^s (A^s - \partial^s A - A^r) = p_v^s (A^s - A^r) - p_v^s (\partial^s A)$$

Considerando esta expresión, obtenemos para el resultado de la actividad desinversora, agrupando convenientemente:

$$Rad_{mp}^s = A_v^r (p_v^r - p_v^s) + p_v^s [A_v^r - A_v^s] + (A^s - A^r) J - p_v^s (\partial^s A)$$

en donde podemos distinguir tres componentes:

- $A_v^r (p_v^r - p_v^s)$: Desviación en precio de venta de productos, con la significación anteriormente comentada.

- $p_v^s [A_v^r - A_v^s] + (A^s - A^r) J$: Desviación en cantidad vendida imputable al subsistema de desinversión, poniendo de manifiesto en qué medida el ámbito externo ha conseguido

(6) Incremento o disminución de stocks.

(7) Para conseguir el alcance informativo que se podría derivar de la adopción de la teoría monista potencial es necesario que las magnitudes sean presupuestadas para distintos subperíodos del período presupuestario.

colocar la producción prevista en el mercado, ofreciéndonos, pues, una medida de la eficiencia del subsistema de desinversión en lo que a la cantidad colocada se refiere, siendo:

$P_v^s (A_v^r - A_v^s)$: Desviación en cantidad colocada.

$P_v^s (A^s - A^r)$: Desviación en cantidad producida; expresión que pone de relieve en qué medida el ámbito interno ha logrado fabricar la cantidad programada.

- $p_v^s (\partial^s A)$: Incidencia de la política de stocks prevista para el período en el resultado de la actividad desinversora y, consiguientemente, en el resultado esperado de la explotación de la empresa.

En suma, podemos afirmar que en la concepción monista potencial el resultado de la actividad desinversora nos permite conocer cómo ha contribuido el subsistema de desinversión a la gestión esperada para el ámbito externo en lo que a cantidad y precio de venta se refiere, y consiguientemente cómo ha contribuido a la obtención del resultado de la explotación esperado para el período.

Por su parte, según se desprende de la figura 2, para el resultado de la actividad inversora, agrupando convenientemente, obtendríamos:

$$Rad_{mp}^s = AP^r (p^s - p^r) + SE^r (p^s - p^r) + TR^r (p^s - p^r) + GP^r (p^s - p^r) + \\ + OPGC^r (p^s - p^r) + DAI^r (p^s - p^r)$$

Expresión que nos permite concluir que la configuración del resultado de la actividad inversora siguiendo los fundamentos de la teoría monista potencial permite conocer en qué medida se han conseguido adquirir los factores a los precios previstos para ello, obteniendo, así, una medida de la eficiencia en el encaje de precios, lo que compete al subsistema de inversión.

De todo ello resulta para el resultado de la explotación, sustituyendo las expresiones obtenidas para los resultados de las actividades inversora y desinversora y quitando los paréntesis oportunos:

$$RE_{mp}^s = A_v^r p_v^r - A_v^r p_v^s + A_v^r p_v^s - A_v^s p_v^s - A_v^s p_v^s - A_v^r p_v^s - p_v^s (\partial^s A) + AP^r p^s - AP^r p^r + \\ + SE^r p^s - SE^r p^r + TR^r p^s - TR^r p^r + GP^r p^s - GP^r p^r + OPGC^r p^s - \\ - OPGC^r p^r + DAI^r p^s - DAI^r p^r + CI_{mp}^s + VS + DE_{mp}^{rs}$$

Pero, dada la configuración del saldo acreedor de las cuentas:

- Control interno:

$$CI_{mp}^s = A^r p_v^s + AP_f^r p^s + S_f^r k_f^{rs} - AP_p^r p^s - S_p^r k_p^{rs} - AP^r p^s - SE^r p^s - TR^r p^s - GP^r p^s - OPGC^r p^s - DAI^r p^s$$

- Diferencias de valoración de existencias:

$$DVE_{mp}^{rs} = AP_p^r p^s + S_p^r k_p^{rs} + AP_f^r p^r + S_f^r k_f^r - AP_p^r p^r - S_p^r k_p^r - AP_f^r p^s - S_f^r k_f^{rs}$$

o lo que es lo mismo:

$$DVE_{mp}^{rs} = (AP_p^r p^s - AP_f^r p^s) + (AP_f^r p^r - AP_p^r p^r) + (S_p^r k_p^{rs} - S_f^r k_f^{rs}) + (S_f^r k_f^r - S_p^r k_p^r)$$

- Variación de existencias de productos terminados:

$$VS = (A_f^r k_f^r - A_p^r k_p^r)$$

operando y agrupando convenientemente nos queda para el resultado de la explotación:

$$RE_{mp}^s = A_v^r p_v^r - (A_v^s p_v^s + p_v^s \partial^s A) + A^s p_v^s - (AP^r p^r + SE^r p^r + TR^r p^r + GP^r p^r + OPGC^r p^r + DAI^r p^r) + (AP_f^r p^r - AP_p^r p^r) + (S_f^r k_f^r - S_p^r k_p^r) + (A_f^r k_f^r - A_p^r k_p^r)$$

Como:

$$(A_v^s p_v^s + p_v^s \partial^s A) = A^s p_v^s$$

tenemos que:

$$RE_{mp}^s = A_v^r p_v^r - (AP^r p^r + SE^r p^r + TR^r p^r + GP^r p^r + OPGC^r p^r + \\ + DAI^r p^r) + AP_f^r p^r - AP_p^r p^r + (S_f^r k_f^r - S_p^r k_p^r) + (A_f^r k_f^r - A_p^r k_p^r)$$

expresión que nos pone de manifiesto que el resultado de la explotación viene dado por diferencia entre el ingreso por ventas y los gastos derivados de la actividad típica de la empresa, habida cuenta de la variación de existencias del período. Por tanto, podemos afirmar que la diferenciación de los resultados de las actividades inversora y desinversora en el ámbito externo no altera en modo alguno el montante final del resultado de la explotación del período, permitiendo, sin embargo, una mejora informativa en torno al desarrollo de tales actividades.

3.2. Proceso de configuración del resultado potencial

Para el estudio del proceso de determinación y cálculo del resultado potencial en un marco predeterminado desde la óptica planteada de diferenciación del resultado, supondremos las cuentas previstas en el modelo estándar del Grupo 9/1978 para la captación del proceso formativo del coste de la producción, a excepción de las cuentas representativas de desviaciones de carácter económico, toda vez que tales desviaciones han sido ya captadas en el modelo externo. Junto a ellas, consideraremos las cuentas: *Diferencia en costes comerciales*, *Ingresos potenciales de productos y trabajos*, *Desviación en cantidad producida*, *Diferencias de valoración* y *Resultado interno*.

Las cuentas de inventarios permanentes de aprovisionamientos y las de costes de productos y trabajos conservan el mismo funcionamiento que en el referido modelo del Grupo 9. Las cuentas representativas de costes externos se cargarán y abonarán por las cantidades reales de los distintos factores productivos pero valoradas a los precios preestablecidos. Consecuentemente, las cuentas de centros se cargarán por el coste de mantenimiento del centro que representan, pero computado sobre la base de considerar consumos reales y precios preestablecidos, conservando, además, el resto de los motivos de cargo del modelo estándar del Grupo 9/1978. Con relación a los conceptos por los que se abonarán estas últimas cuentas, hemos de indicar que la única que varía respecto de su funcionamiento es la de *Costes comerciales*, que se abonará por el coste real-previsto de mantenimiento del centro que representa $-Kcm^{rs}$.

Por su parte, la cuenta *Diferencia en costes comerciales* se cargará por el coste real-previsto de mantenimiento del centro de costes comerciales, abonándose por este mismo concepto pero calculado para la producción real acabada en el período $-Kcm^{rs*}$, que viene dado por:

$$Kcm^{rs*} = Kcm^{Frs} + A^r kcm^{Vrs}$$

donde:

Kcm^{Frs} : Coste fijo real-prospectivo de mantenimiento del centro de costes comerciales.

kcm^{Vrs} : Coste variable real-prospectivo unitario de mantenimiento del centro de costes comerciales, siendo:

$$kcm^{Vrs} = \frac{Kcm^{Vrs}}{A_v^r}$$

De las cuentas representativas de las desviaciones en el coste de mantenimiento de los centros de actividad varía en su funcionamiento la cuenta *Desviación en costes comerciales*, que se cargará por el coste real-previsto de mantenimiento calculado para las unidades de producto acabadas en el período, abonándose por los costes comerciales potenciales presupuestados para el período $-Kcm^{s*}$, que pueden ser expresados por:

$$Kcm^{s*} = Kcm^{Fs} + A^r kcm^{Vs}$$

donde:

Kcm^{Fs} : Coste fijo prospectivo de mantenimiento del centro de costes comerciales.

kcm^{Vs} : Coste variable prospectivo unitario de mantenimiento del centro de costes comerciales, viene dado por la siguiente expresión:

$$kcm^{Vs} = \frac{Kcm^{V\pi}}{A_v^r}$$

donde el superíndice “ π ” alude a que son magnitudes referidas al período presupuestado.

La cuenta *Ingresos potenciales de productos y trabajos* se cargará y abonará por el ingreso prospectivo correspondiente a la producción realmente fabricada en el período.

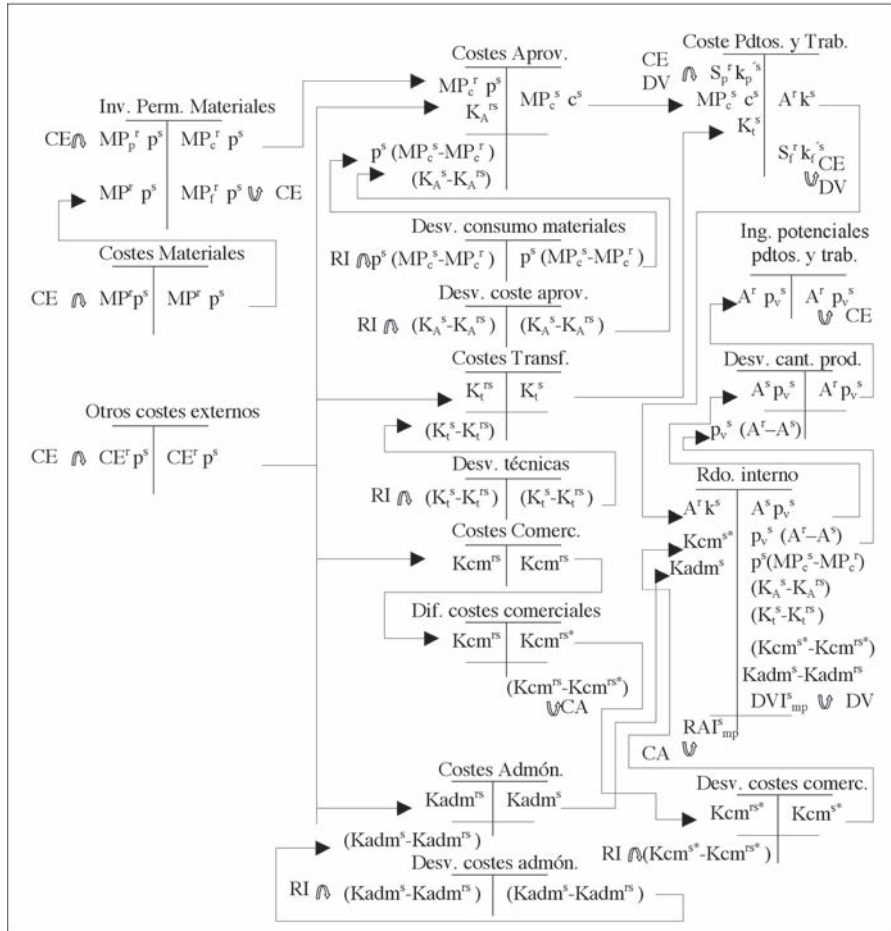
La cuenta *Desviación en cantidad producida* se abonará por el ingreso prospectivo correspondiente a la producción real acabada en el período, cargándose por el ingreso prospectivo correspondiente a la producción programada para el mismo $-A^s p_v^{s-}$.

Respecto a la cuenta *Diferencias de valoración*, captará la diferencia en la valoración de la producción en proceso como consecuencia de que el criterio valorativo adoptado en el modelo externo difiere del aceptado en el ámbito interno.

La cuenta *Resultado interno* se abonará por el ingreso potencial prospectivo, cargándose

por el coste estándar de la producción acabada en el período y por los costes comerciales y de administración prospectivos imputables a dicha producción. Asimismo, se cargará o abonará, según proceda, por las desviaciones técnicas del período y por las diferencias en la valoración de existencias.

FIGURA 3
MODELO ESQUEMATIZADO DEL ÁMBITO INTERNO



Fuente: Elaboración propia.

Todo ello como de forma esquematizada se muestra en la figura 3⁸, en donde las magnitudes que no han sido denotadas con anterioridad expresan:

CE:	Control Externo.
CA:	Control Analítico.
DV:	Diferencias de valoración.
CE ^r p ^s :	Otros costes externos, determinados a precios previstos.
S _p ^r k _p ^s :	Unidades de cantidad de productos en curso de fabricación en existencia inicial, valoradas al coste estándar de producción.
S _f ^r k _f ^s :	Ídem en existencia final.
MP _p ^r :	Unidades reales de materiales en existencia inicial.
MP ^r :	Ídem compradas durante el período.
MP _c ^r :	Ídem consumidas en el período.
MP _f ^r :	Ídem en existencia final.
MP _c ^s :	Materias primas previstas imputadas a la producción del período.
c ^s :	Precio de imputación prospectivo.
A ^r k ^s :	Coste estándar de la producción terminada en el período.
K _A ^s :	Coste previsto de mantenimiento del centro de costes de aprovisionamiento.
K _t ^s :	Ídem del centro de transformación.
K _{cm} ^s :	Ídem del centro de costes comerciales.
K _{adm} ^s :	Ídem del centro de administración.
K _A ^{rs} :	Coste real-estándar de mantenimiento del centro de costes de aprovisionamiento.
K _t ^{rs} :	Ídem del centro de transformación.
K _{adm} ^{rs} :	Ídem del centro de administración.
DVI _{mp} ^s :	Saldo de la cuenta <i>Diferencias de valoración</i> en el marco del enfoque monista potencial, diferenciando el resultado de la explotación por subsistemas.

(8) Consideraremos que las magnitudes previstas son mayores que las reales, excepto para la producción fabricada que mantenemos la hipótesis contraria.

Como se desprende de la figura 3, el resultado potencial desde la óptica de la diferenciación del resultado $-RAI_{mp}^s$ - vendrá dado por:

$$\begin{aligned} RAI_{mp}^s &= A^s p_v^s + p_v^s (A^r - A^s) + p^s (MP_c^s - MP_c^r) + \\ &+ (K_A^s - K_A^{rs}) + (K_t^s - K_t^{rs}) + Kcm^{s*} - Kcm^{rs*} + \\ &+ (Kadm^s - Kadm^{rs}) + DVI_{mp}^s - A^r k^s - kcm^{s*} - Kadm^s \end{aligned}$$

donde quitando paréntesis y operando convenientemente, nos queda:

$$\begin{aligned} RAI_{mp}^s &= A^r p_v^s + MP_c^s p^s + K_A^s - K_A^{rs} + K_t^s - K_t^{rs} - Kcm^{rs*} - \\ &- Kadm^{rs} + DVI_{mp}^s - A^r k^s \end{aligned}$$

Teniendo en cuenta que el saldo de la cuenta *Diferencias de valoración* resulta ser:

$$DVI_{mp}^s = S_p^r (k_p^s - k_p^{rs}) - S_f^r (k_f^s - k_f^{rs})$$

Realizando las oportunas eliminaciones y agrupaciones, la expresión del resultado interno queda:

$$\begin{aligned} RAI_{mp}^s &= A^r p_v^s - K_A^{rs} - K_t^{rs} - Kcm^{rs*} - Kadm^{rs} - A^r k^s + \\ &+ (S_p^r k_p^s + MP_c^s p^s + K_A^s + K_t^s + S_f^r k_f^s) - \\ &- MP_c^r p^s + (S_f^r k_f^{rs} - S_p^r k_p^{rs}) \end{aligned}$$

Pero:

$$A^r k^s = (S_p^r k_p^s + MP_c^s p^s + K_A^s + K_t^s - S_f^r k_f^s)$$

con lo que:

$$\begin{aligned} RAI_{mp}^s &= A^r p_v^s - (MP_c^r p^s + K_A^{rs} - K_t^{rs} - Kcm^{rs*} + Kadm^{rs}) + \\ &+ (S_f^r k_f^{rs} - S_p^r k_p^{rs}) \end{aligned}$$

Como:

$$(MP_c^r p^s + K_A^{rs} - K_t^{rs} - Kcm^{rs*} + Kadm^{rs}) = K^{rs*}$$

siendo:

K^{rs*} : Costes reales-prospectivos imputables a la producción acabada del período.

Consiguientemente, la expresión para el cálculo del resultado determinado en el ámbito interno vendrá dada por:

$$RAI_{mp}^s = (A^r p_v^s - K^{rs*}) + (S_f^r k_f^{rs} - S_p^r k_p^{rs})$$

poniendo de manifiesto el resultado que la empresa podría haber obtenido si todo lo producido en el período se hubiera vendido -resultado potencial-, pero siempre y cuando el ámbito externo haya actuado con la eficiencia esperada, es decir, haya encajado los factores y vendido los productos a los precios preestablecidos para ello.

Además, puede conocerse el grado de ejecución alcanzado en las funciones de los distintos centros de actividad discriminados en la empresa con relación a las previsiones técnicas fijadas para el período, con lo que puede decirse que bajo la opción de diferenciación en el modelo interno se proporciona información de la estricta gestión del ámbito interno en el período, que vendrá dada por:

$$RI_{mp}^s = p_v^s (A^r - A^s) + p^s (MP_c^s - MP_c^r) + (K_A^s - K_A^r) + \\ + (K_t^s - K_t^r) + (Kcm^{rs*} - Kcm^{rs}) + (Kadm^{rs} - Kadm^r)$$

4. CONCLUSIONES

Como ha quedado demostrado, la diferenciación del resultado de la explotación bajo los fundamentos de la teoría monista potencial permite ofrecer información del grado de ejecución de las previsiones fijadas en los presupuestos de la empresa. No obstante, la auténtica mejora informativa respecto al monismo real deviene del hecho de que esta información puede obtenerse de forma diferenciada para las actividades de inversión y desinversión, así como para la actividad productora.

En el modelo contable externo se permite conocer la información en torno a las actividades inversora y desinversora, que viene dada por los saldos de las cuentas *Resultado de la actividad inversora* y *Resultado de la actividad desinversora*, respectivamente. La primera

de estas cuentas proporciona información de en qué medida se han conseguido adquirir los factores a los precios previstos para ello, lo que permite obtener una medida de la eficiencia en el encaje de precios.

Por su parte, la configuración de la cuenta *Resultado de la actividad desinversora* posibilita conocer, por un lado, en qué medida se ha conseguido colocar la producción en el mercado al precio previsto para el período y, por otro, en qué medida se han cumplido las previsiones fijadas en cuanto a cantidad vendida de productos, proporcionándonos, en consecuencia, una medida de la eficiencia con la que el subsistema de desinversión ha realizado su actividad, referida no sólo al desencaje de precios sino también a la cantidad colocada en el mercado. Asimismo, permite conocer cómo la política de mantenimiento de stocks en la empresa incide en el resultado fruto de la actividad de este subsistema y, consiguientemente, en la generación del resultado de la empresa esperado para el período.

En el modelo contable interno la diferenciación del resultado facilita una medida de la actividad que caracteriza a las empresas, cual es el desarrollo de su proceso productivo, mediante la oportuna agregación de todas y cada una de las desviaciones captadas en el ámbito interno, de carácter estrictamente técnico.

El resultado que se determina en este modelo se concreta en aquel montante que la empresa podría haber obtenido como consecuencia del desarrollo de la actividad interna del período -resultado potencial del ámbito interno-, es decir, el resultado que la empresa podría haber obtenido si todo lo fabricado se hubiese vendido y el ámbito externo hubiese realizado la gestión que le compete según la eficiencia esperada para el período, encajando los precios prefijados para la adquisición de factores y vendiendo los productos a los precios preestablecidos para ello. Como resulta lógico pensar, el resultado potencial del ámbito interno sólo coincidirá con el potencial de la empresa en su conjunto cuando el ámbito externo haya cumplido con las previsiones económicas fijadas en los presupuestos.

Con todo ello, podemos afirmar que los modelos contables externo e interno que se derivan de esta forma de proceder constituyen dos modelos superpuestos que se complementan para la configuración del resultado de la explotación, toda vez que si al montante del resultado determinado en la Contabilidad Interna, es decir, el que se deriva de la estricta gestión industrial de la empresa, se le añade el que es fruto de la gestión del ámbito externo - Inversión y Desinversión -, obtenemos el resultado de la explotación de la empresa. Esta agregación puede realizarse en el marco de la Contabilidad Externa, ofreciendo ésta el resultado real de la explotación, de total y absoluta coincidencia con el que proporciona el enfoque monista real.

En suma, y como ha quedado de manifiesto, efectuando la oportuna diferenciación del resultado de la explotación en el marco de la teoría monista potencial se amplían las posibilidades informativas ofrecidas por los modelos contables oficiales españoles, facilitando conocer cómo se han desarrollado las funciones básicas de la empresa. Del modelo contable externo se desprendería información de la gestión realizada en el ámbito externo de

la empresa en lo que concierne al desarrollo de su actividad propia de la explotación, y del modelo interno única y exclusivamente información sobre la estricta actividad que configura el subsistema de Producción de la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (ACODI) (1992): *Contabilidad Directiva*, Documento 1, Madrid, Ed. ACODI.
- CALAFELL CASTELLÓ, A. (1970): *Apuntes de contabilidad financiera*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid.
- MESA MENDOZA, M. (1999): *El resultado de la explotación de la empresa en el marco del dualismo clásico: Análisis de las posibilidades informativas de distintos enfoques para su determinación*, Tesis doctoral, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- ORDEN de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica.
- PIEDRA HERRERA, F. (1995): *Cálculo, análisis y control del resultado en un modelo contable tetralista*, Trabajo de investigación presentado a Cátedra de Universidad, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre; corrección de errores en Boletín Oficial del Estado de 14 de marzo de 1991.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J. M^º. (1979): *Apuntes de Contabilidad de Costes*, Málaga, Ed. Universidad de Málaga.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J. M^º (1991): *El resultado de la empresa*, 2^º ed., Barcelona, Ed. Ariel (Colección Ariel Economía).
- SCHNEIDER, E. (1962): *Contabilidad Industrial*, Madrid, 3^º ed., Ed. Aguilar.